

# Uloga i značaj strategijskog računovodstva u donošenju poslovnih odluka i upravljanju poduzećem

---

Guslov, Morena

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University North / Sveučilište Sjever**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:122:391629>

Rights / Prava: [In copyright](#) / [Zaštićeno autorskim pravom.](#)

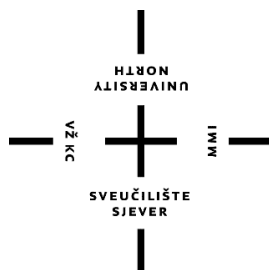
Download date / Datum preuzimanja: **2025-01-30**



Repository / Repozitorij:

[University North Digital Repository](#)





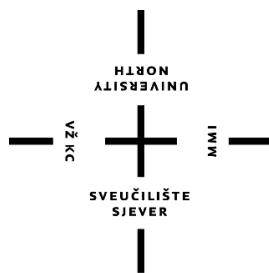
**Sveučilište  
Sjever**

**Završni rad br. 119/PMM/2018**

**Uloga i značaj strategijskog računovodstva u donošenju  
poslovnih odluka i upravljanju poduzećem**

**Morena Guslov, 1104/336**

Koprivnica, rujan 2018. godine



# Sveučilište Sjever

**Odjel za poslovanje i menadžment u medijima**

**Završni rad br. 119/PMM/2018**

## **Uloga i značaj strategijskog računovodstva u donošenju poslovnih odluka i upravljanju poduzećem**

### **Student**

Morena Guslov, 1104/336

### **Mentor**

Ivana Martinčević, univ.spec.oec.

Koprivnica, rujan 2018. godine

# Prijava završnog rada

## Definiranje teme završnog rada i povjerenstva

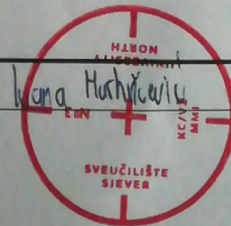
|                             |   |              |               |
|-----------------------------|---|--------------|---------------|
| ODJEL                       | Odjel za poslovanje i menadžment u medijima   |              |               |
| PRISTUPNIK                  | Morena Guslov   | MATIČNI BROJ |               |
| DATUM                       | 18.09.2018.   | KOLEGIJ      | Računovodstvo |
| NASLOV RADA                 | Uloga i značaj strategijskog računovodstva u donošenju poslovnih odluka i upravljanju poduzećem   |              |               |
| NASLOV RADA NA ENGL. JEZIKU | The role and significance of strategic accounting in making business decisions and managing a company   |              |               |
| MENTOR                      | Ivana Martinčević, univ.spec.oec.   | ZVANJE       | predavač      |
| ČLANOVI POVJERENSTVA        | 1. izv. dr.sc. Krešimir Buntak, predsjednik<br>2. dr.sc. Ana Globočnik Žunac, predavač<br>3. Ivana Martinčević, univ.spec.oec., mentor<br>4. mr.sc. Ana Mulović, zamjenski član<br>5. |              |               |

## Zadatak završnog rada

|      |   |
|------|---|
| BROJ | 113/PM/2018   |
| OPIS | Strateško upravljanje razvilo se usporedno s rastom i razvojem poduzeća, kao posljedica sve veće nestabilnosti i složenosti okoline u kojoj poduzeće djeluje, internacionalizacije tržišta, skraćivanje životnog ciklusa proizvoda, i to ponajprije kao pomoć i podrška najvišoj razini menadžmenta pri donošenju strateških odluka – najznačajnijih odluka za poduzeće. Upravljačko računovodstvo je proces u okviru jedne organizacije koji osigurava informacije upravi organizacije za planiranje, provođenje i kontroliranje aktivnosti organizacije. Taj proces uključuje utvrđivanje, mjerenje, prikupljanje, analizu, pripremu, tumačenje i priopćavanje informacija koje uprava treba da bi provodila svoju funkciju. Cilj rada je analizirati i istražiti područje strategijskog računovodstva, instrumente i tehnike strategijskog računovodstva. Za prikupljanje strateških računovodstvenih informacija, strateškim računovođama na raspolaganju stoje brojni instrumenti i tehnike strategijskog računovodstva. Točnije, strategijski računovodstveni instrumenti sastavljeni su od pripadajućih tehnika pomoću kojih se prikupljaju potrebne strateške informacije. Ovisno o potrebnim informacijama i mogućnostima računovodstvenog informacijskog sustava u poduzeću, primijenit će se odgovarajući instrumenti i tehnike. |

ZADATAK URUČEN  
20.09.2018.

POTPIS MENTORA



SVEUČILIŠTE  
SJEVER

## **Predgovor**

Današnje generacije svjedoci su značajnih i brzih tehnoloških i civilizacijskih promjena. Ekonomski fenomeni globaliziranog svijeta zadnjih godina nisu doveli u pitanje niti smanjile važnost računovodstva za njegovu funkciju u gospodarskom subjektu. Štoviše, utjecaj računovodstva za moderni sustav menadžmenta možda je danas značajniji od bilo kojeg drugog čimbenika.

Računovodstvena profesija, utemeljena na stručnim i moralnim vrednotama, ugrađena u intelekt ljudskih resursa bitna je karika moderne organizacije i menadžmenta svakog poduzeća. Poslovno okruženje prepuno je dinamike, a poslovni događaji koji su središnja preokupacija računovodstvene funkcije od računovođa zahtijevaju sve više znanja i vještina.

Posebne zahvale profesorici i mentorici Ivani Martinčević, univ.spec.oec. na pomoći prilikom pisanja završnog rada i na svom znanju koje je prenijela na mene i moje kolege tijekom studija.

## Sažetak

U današnjem poslovnom okruženju koji karakteriziraju globalizacija, povećana konkurencija i stalne promjene u tehnologiji, poduzeća imaju sve veću potrebu za složenijim informacijama. Informacije tradicionalnog menadžerskog računovodstva više nisu dovoljne jer ne daju dovoljno informacija o nefinancijskim i vanjskim faktorima ključnim za strateško planiranje i kontrolu. Kao prilagodba na zahtjeve trenutnog okruženja razvilo se strateško menadžersko računovodstvo. Strateško menadžersko računovodstvo je pojam koji objedinjuje suvremene sofisticirane računovodstvene metode u službi dugoročnog planiranja i kontrole.

Strateško upravljačko računovodstvo ima veliku važnost u poslovnom odlučivanju. Radi se o vrsti računovodstva koje zadovoljava menadžerske potrebe za informacijama. Zadatak strateškog upravljačkog računovodstva je osigurati informacije na temelju kojih menadžeri postavljaju dugoročne ciljeve, formuliraju strategije za njihovo postizanje i donose strateške odluke. Strateške su odluke od ključne važnosti za uspješno poslovanje poduzeća i njegovu dugoročnu opstojnost. Donošenje strateških poslovnih odluka temelji se na informacijama koje proizlaze iz različitih izvora, kao što su neračunovodstvene informacije te računovodstvene informacije iz financijskih izvještaja i drugih računovodstvenih izvora.

*Ključne riječi: strateško računovodstvo, upravljanje, računovodstvo troškova, planiranje, poslovne odluke, obračun troškova, kontrola*

## Summary

In today's business environment characterized by globalization, increased competition and constant changes in technology, companies are increasingly in need of more complex information. The information of traditional management accounting is no longer sufficient because they do not provide enough information about the non-financial and external factors crucial to strategic planning and control. Strategic management accounting has been developed to accommodate the requirements of the current environment. Strategic Management Accounting is a term that combines sophisticated sophisticated accounting methods in the service of long-term planning and control.

Strategic management accounting has a very important role in business decision making. It is a type of accounting which satisfies managerial information needs. Managerial accounting is providing information for setting the company's overall goals, formulating business strategy and long term strategic decision making. Strategic decisions are crucial for the long-term viability of the company.

Managers in decision-making process use information that come from a variety of sources, such as nonfinancial information and financial information from financial statements and other financial resources.

Key words: *strategic accounting, management, cost accounting, planning, business decisions, cost accounting, control*

## **Popis korištenih kratica**

**GAAP** - General Accepted Accounting Principles (općenito prihvaćena računovodstvena načela)

**ABC** - Activity based Costing (obračun troškova temeljem aktivnosti)

**BSC** - Balanced Scorecard (bilanca postignuća)

**EMA** - Environmental Management Accounting (upravljačko računovodstvo okoliša)

**EMS** - Environmental management system (menadžment okoliša)

**EPA** - Environmental Protection Agency

**CCA** - Competitor cost assessment

**COPA** – Competitor performance appraisal

**CPM** – Competitive position monitoring

**ROS** - Return on sales

**LCP** - Lifetime customer profitability analysis (procjena ili analiza profitabilnosti kupaca)

**VCA** – Valuation of customers as asset (valorizacija kupaca poduzeća)

**ERP** - Enterprise resource planning (planiranje resursa poduzeća)

**SCM** - Strategic cost management

**BV** - Brand valuation

**TOC** - The theory of constraints (teorija ograničenja)



# Sadržaj

|  |    |
|--|----|
| 1. Uvod.....   | 1  |
| 2. Općenito o računovodstvu.....   | 2  |
| 2.1 Povijesni razvoj računovodstva.....  | 2  |
| 2.2 Definicija računovodstva.....  | 3  |
| 3. Strateško upravljanje.....  | 4  |
| 3.1 Upravljačko računovodstvo.....   | 5  |
| 3.1.1 Upravljački računovođe .....   | 6  |
| 3.2 Strateško računovodstvo .....  | 7  |
| 3.2.1 Instrumenti strateškog računovodstva.....                                | 7  |
| 3.2.1.1 Obračun troškova na temelju aktivnosti.....                            | 9  |
| 3.2.1.1.1 Koncept obračuna troškova proizvodnje na temelju aktivnosti.....     | 9  |
| 3.2.1.2 Obračun troškova kvalitete.....  | 11 |
| 3.2.1.3 Balanced Scorecard.....  | 12 |
| 3.2.1.4 Eco costing ili obračun troškova okoliša.....                          | 14 |
| 3.2.1.4.1 Vrste troškova okoliša.....  | 15 |
| 3.2.1.5 Obračun troškova životnog ciklusa proizvoda .....                      | 16 |
| 3.2.1.6 Planiranje, kontrola i usporedba rezultata .....                       | 19 |
| 3.2.1.7 Donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka .....               | 20 |
| 3.2.1.8 Računovodstvo konkurenata.....   | 21 |
| 3.2.1.9 Računovodstvo kupaca.....  | 22 |
| 4. Uloga i značaj poslovnog planiranja u poduzeću.....                         | 23 |
| 4.1 Glavni poslovni plan poduzeća.....   | 24 |
| 4.2 Fleksibilni proračun, kontrola izvršenja i računovodstvo odgovornosti..... | 26 |
| 5. Poslovno odlučivanje.....   | 27 |
| 6. Faze donošenja odluke.....  | 28 |
| 7. Menadžersko donošenje odluka.....   | 30 |
| 8. Upravljačka kontrola.....   | 31 |
| 8.1 Faze upravljačke kontrole.....   | 32 |
| 8.1.1 Strateško planiranje.....  | 32 |
| 8.1.2 Budžetiranje .....   | 32 |
| 8.1.3 Mjerenje i izvješćivanje .....   | 33 |
| 8.1.4 Ocjenjivanje .....   | 34 |
| 9. Informacije za strateško i upravljačko računovodstvo .....                  | 35 |
| 10. Globalizacija, poslovno okruženje i upravljačko računovodstvo.....         | 36 |
| Zaključak .....  | 37 |
| Literatura.....  | 39 |

# 1. Uvod

Strateške odluke, koje donose strateški menadžeri, polazište su za definiranje dugoročnih ciljeva poduzeća i strategije kojom se isti namjeravaju ostvariti. Dobro formulirana i implementirana strategija važna je za dugoročnu opstojnost poduzeća. Strateški menadžeri, kao i menadžeri ostalih razina, svoje odluke donose na temelju informacija koje, između ostalog, osigurava računovodstvo. Informacije namijenjene strateškim menadžerima osigurava strategijsko upravljačko računovodstvo. U prikupljanju potrebnih strateških informacija, strateško upravljačko računovodstvo primjenjuje strategijske računovodstvene instrumente sastavljene od različitih tehnika. Tema ovog završnog rada je uloga i značaj strategijskog računovodstva u donošenju poslovnih odluka i upravljanju poduzećem. Rad je strukturiran na način da ukupno ima trinaest poglavlja, uključujući uvod i zaključak.

Rad započinje osvrtom na povijesni razvoj i sam pojam računovodstva, definiranjem strateškog upravljanja te prirode upravljačkog računovodstva. Navodi se uloga računovodstva u poduzeću i njegova važnost kao izvora informacija koje su menadžmentu potrebne u poslovnom odlučivanju i upravljanju poduzećem.

Sljedeće poglavlje govori o strategijskom upravljačkom računovodstvu, kao vrsti upravljačkog računovodstva, koje je namijenjeno pripremi informacija za donošenje strateških poslovnih odluka. Treće se poglavlje odnosi na strateške računovodstvene instrumente. U tom se poglavlju detaljno opisuje svaki strateški računovodstveni instrument i pripadajuće mu tehnike, koji upravljačkim računovođama stoje na raspolaganju za zadovoljenje informacijskih potreba menadžera.

Sljedeće poglavlje ističe ulogu i značaj poslovnog planiranja, poslovno odlučivanje te faze donošenje odluka u poduzeću.

Na kraju se daje osvrt na informacije bitne za strateško odlučivanje. Poglavlje se fokusira na računovodstvenim informacijama i izvorima istih.

## 2. Općenito o računovodstvu

U svijetu se najveći dio rada obavlja u organizacijama. Organizacije su skupine ljudi koji rade zajedno radi postizanja jednog ili više ciljeva. U radu organizacija upotrebljava resurse – rad, materijal, razne usluge, zgrade i opremu. Te resurse treba financirati ili platiti. Da bi njihov rad bio djelotvoran, ljudi u organizaciji trebaju informacije o iznosima spomenutih resursa, načinima njihovog financiranja i rezultatima postignutim njihovom upotrebom. Strane izvan organizacije trebaju slične informacije radi donošenja prosudbi o organizaciji. Računovodstvo je sustav koji pruža takve informacije. (Anthony, Reece, 2004)

Iako je računovodstvo bilo u prvom redu povezano s državnim aktivnostima (poglavito s ubiranjem poreza), industrijska revolucija donijela je dodatne potrebe za njim. Velika su poduzeća zahtijevala ogromne količine novca za financiranje i povećani broj ljudi za upravljanje njihovim poslovanjem. Tako je kombinacija vlasnik-menadžer, koja je u malim poduzećima bila (često još uvijek jest) personificirana u jednoj osobi, omogućila nastanak dviju različitih skupina: investitora i menadžera. Prva skupina od druge zahtijeva informacije o zaštiti i uporabi resursa koji su joj povjereni. Drugim riječima, investitori su zahtijevali «računovodstvo» od menadžera. (Anthony, Reece, 2004., str. 11-12)

### 2.1 Povijesni razvoj računovodstva

Pojava prvih knjigovodstvenih dokumenata ujedno je i povijesna pretpostavka o pojavi prvih evidencija iz poslovnog života starih civilizacija kao i naznaka o prvim knjigovođama. Za razvoj računovodstva u srednjem vijeku od posebnog je značenja bilo uvođenje arapskih brojeva (Fibonacci, 12. stoljeće) kao i pronalazak tiskarskog stroja (Gutenberg, početak 15. stoljeća).

U povijesti računovodstva posebno mjesto zauzima razvoj dvojnoga knjigovodstva. Veliki broj povjesničara računovodstva, posebno talijanskih, istražuje nastanak i razvoj dvojnog knjigovodstva, talijanski računovođe uzimaju 14. stoljeće i Genovu kao vrijeme i mjesto nastanka dvojnog knjigovodstva. U Genovi je 1340. pronađena najstarija glavna knjiga (Massari of Genova) u kojoj su trgovačke transakcije knjižene po načelu dvojnoga knjigovodstva. Metoda dvojnoga knjigovodstva nazvana je popularno i «talijanskom metodom». (Riahi-Belkaoui, 2000)

Prvu knjigu u svijetu, u kojoj se znanstveno teorijski i praktično opisuje dvojno knjigovodstvo, napisao je 1458. godine dubrovački ekonomist, filozof, humanist i diplomat Benedikt Kotruljević s naslovom *O trgovini i savršenom trgovcu*. Knjiga je tiskana tek 1573. godine.

Benedikt Kotruljević upozorava gospodarstvenike da ne vode poslovanje po sjećanju, već da na temelju pisanih isprava vode poslovne knjige u kojima se pravilima knjiženja uspostavlja red i dobivaju vjerodostojni knjigovodstveni podaci u funkciji praćenja poslovnih pothvata. (Skendrović, Javorović, 2016)

## 2.2 Definicija računovodstva

Jedinstvenu definiciju ovog pojma danas je vrlo teško dati. Računovodstvo je vještina (tehnika) ili umijeće evidentiranja (knjiženja), klasificiranja i analiziranja u novcu izraženih poslovnih transakcija te interpretacija rezultata tih postupaka i znanstvena disciplina koja se bavi logičkim zaključivanjem na temelju uspostavljenih kategorija i načela koji pružaju okvir u kojem djeluje računovodstvena praksa, ali i razvija novu praksu i postupke (Ekonomski leksikon, 2011).

Mnogi teoretičari pokušali su definirati sustav računovodstva, neke od njih su:

- Zaokruženi sustav evidencije u kojemu se na poseban način planiraju, evidentiraju, kontroliraju i analiziraju stanja i kretanja sredstava i poslova u poduzeću te na osnovi toga sastavljaju računovodstveni (financijski) izvještaji.
- Vještina bilježenja, razvrstavanja i skraćenoga prikazivanja u novčanim jedinicama izraženih poslovnih transakcija te interpretiranje iz toga proizašlih rezultata.
- Uslužna funkcija koja prikuplja, obrađuje i prezentira računovodstvene informacije o poslovanju poduzeća i o zainteresiranim korisnicima. (Skendrović, Javorović, 2016)

Valja navesti i definicije računovodstva kao dijela upravljačkog informacijskog sustava i kao uslužne službe poslovnog subjekta. Računovodstvo je informacijski sustav koji mjeri poslovne događaje, procesira informacije u izvještaje te komunicira pomoću informacija s nositeljima odlučivanja poslovnog subjekta. Prema toj definiciji računovodstvo obuhvaća mjerenje, procesiranje i komuniciranje. Mjerenje predstavlja realizaciju poslovnih događaja, procesiranje obradu podataka i izradu financijskih izvještaja, a komuniciranje njihovu objavu. Računovodstvo kao uslužna funkcija predstavlja definiciju računovodstva s obzirom na

njegovu ulogu u poduzeću, koja se očituje kroz pružanje računovodstvenih informacija eksternim i internim korisnicima. To su informacije o poslovnim događajima koje su, menadžerima, kreditorima, investitorima i ostalim korisnicima, podloga za donošenje poslovnih odluka. (Faraguna, 2015)

### **3. Strateško upravljanje**

Strateško upravljanje razvilo se usporedno s rastom i razvojem poduzeća, kao posljedica sve veće nestabilnosti i složenosti okoline u kojoj poduzeće djeluje, internacionalizacije tržišta, skraćivanje životnog ciklusa proizvoda, i to ponajprije kao pomoć i podrška najvišoj razini menadžmenta pri donošenju strateških odluka – najznačajnijih odluka za poduzeće. Koncepti strateškog upravljanja imaju vodeću ulogu i značenje u okvirima suvremene poslovne ekonomije te su najvažniji dio upravljanja u cjelini. Iz jednostavnog razloga jer se u posljednjih nekoliko godina pokazalo da poduzeća koja primjenjuju instrumente strateškog upravljanja osiguravaju dugoročnu uspješnost. O kvaliteti strateškog upravljanja ovisi budućnost poduzeća- strateško upravljanje sastoji se od niza menadžerskih odluka i postupaka koji određuju dugoročno poslovanje poduzeća. Ono uključuje oblikovanje strategije, njezinu primjenu i kontrolu. Strateško upravljanje je trajan proces prilagođavanja poduzeća okolini te proces njegova utjecaja na okolinu u skladu sa svrhom i ciljevima poduzeća. Strateško upravljanje je skup odluka i akcija važnih u formiranju i implementaciji strategije koja će osigurati konkurentsku superiornu usklađenost između organizacije i njene okoline sa svrhom postizanja ciljeva organizacije. Prema tome, bitno je uočiti da se strateškim upravljanjem definiraju svrha i ciljevi poduzeća, strategija kao sveobuhvatni plan kojim se nastoje postići postavljeni ciljevi, uključujući i cjeloviti kontrolni proces. To je svojevrsan «pogled u budućnost». Da bi poduzeće moglo imati «pogled u budućnost» i prilagođavati se promjenjivim uvjetima poslovanja, ono mora kritički sagledati prilike i opasnosti u okruženju i usporediti ih s vlastitim snagama i slabostima. To je ključna zadaća strateškog upravljanja.

Polazeći od pojmovnog određenja, strateško upravljanje obuhvaća tri bitne komponente:

1. formuliranje strategije
2. implementaciju strategije i
3. kontrolu primjene strategije

Analitički gledajući, kontinuirani proces strateškog upravljanja obuhvaća sljedeće faze: utvrđivanje misije, postavljanje ciljeva i određivanje strategije poduzeća – do koje se dolazi analizom okoline, utvrđivanjem jakih i slabih strana poduzeća, ispitivanjem strateških alternativa i izabiranjem strategije, poduzeće ima na raspolaganju cijeli niz strateških opcija i varijanti unutar njih, koje pojedinačno ili u kombinaciji, kao rezultat stvaralačkog i inovativnog napora, zapravo čine strategiju poduzeća. (Žager, Tušek, 2016., str. 7-8)

### **3.1 Upravljačko računovodstvo**

Upravljačko računovodstvo je proces u okviru jedne organizacije koji osigurava informacije upravi organizacije za planiranje, provođenje i kontroliranje aktivnosti organizacije. Taj proces uključuje utvrđivanje, mjerenje, prikupljanje, analizu, pripremu, tumačenje i priopćavanje informacija koje uprava treba da bi provodila svoju funkciju. Upravljačko računovodstvo je primjenjivo u svim organizacijama: upotrebljava se u profitno usmjerenj proizvodnji, trgovini, financijskim i uslužnim djelatnostima te u državnim i ostalim neprofitnim udrugama svih vrsta. ( Anthony, Reece, 2004., str 327)

Upravljačko računovodstvo često se naziva računovodstvo za poslovno upravljanje ili računovodstvo za potrebe upravljanja, a obuhvaća pripremu računovodstvenih informacija na način i u obliku koji omogućava menadžerima njihovo korištenje u planiranju i kontroli poslovanja poduzeća te u donošenju odluka. Primarni korisnici informacija koje pruža upravljačko računovodstvo su interni korisnici koji sudjeluju u donošenju odluka, a ne oni donositelji odluka koji su izvan poduzeća (eksterni korisnici). Izvještaji koji se sastoje u okviru upravljačkog računovodstva primarno su usmjereni internim korisnicima stoga se u tim izvještajima prezentiraju informacije oblikovane na način i u skladu sa zahtjevima internih korisnika, odnosno u obliku, strukturi i sadržaju kako to odgovara potrebama korisnika tih informacija. Budući da menadžeri poduzeća svakodnevno donose veliki broj različitih odluka, u upravljačkom računovodstvu se ponekad pripremaju posebni izvještaji koji sadrže posebne i ključne informacije za donošenje točno određene poslovne odluke. (Tominac i sur., 2015., str.3)

### **3.1.1 Upravljački računovođe**

Zaposlenici jedne organizacije, koji su odgovorni za oblikovanje i rad sustava upravljačkog računovodstva, nazivaju se upravljački računovođe. U mnogim se organizacijama upravljački računovođa najviše razine naziva kontrolor. Kontrolor u manjim organizacijama obično podnosi izvješća izravno predsjedniku uprave. U većim organizacijama, kontrolor izravno podnosi izvješća izvršnom predsjedniku ili potpredsjedniku financija, koji potom izvješćuje predsjednika uprave.

Posljednjih su godina uloga i status upravljačkih računovođa znatno povećani. Nekad viđeni kao tehničari računovodstva troškova, kontrolori danas sve više postaju ključni članovi uprave. Slično tome, djelatnici u odjelu upravljačkog računovodstva preuzimaju zadatke koji obuhvaćaju analizu informacija, dok je prijašnjih godina njihov posao ponajprije bio da skupljaju i daju informacije drugima na analizu. (Anthony, Reece, 2004., str 329-330)

## **3.2 Strateško računovodstvo**

Strateško menadžersko računovodstvo, prema jednoj od definicija, odnosi se na “praćenje i analiziranje informacija upravljačkog računovodstva o poduzeću (poslovanju) i njegovim konkurentima u svrhu razvoja i nadzora poslovne strategije.” (Rogošić, Perica, 2016) U kontekstu vrste računovodstva, strateško menadžersko računovodstvo zajedno s računovodstvom troškova i tradicionalnim menadžerskim računovodstvom pripada interno orijentiranom računovodstvu. S obzirom da strateško menadžersko računovodstvo povezuje menadžersko računovodstvo sa strateškim upravljanjem, potrebno ga je uskladiti sa strategijom poduzeća. Ono što je karakteristično za strateško menadžersko računovodstvo su nefinancijska mjerila, praćenje konkurenata i orijentiranost na strategiju organizacije. (Rogošić, Perica, 2016)

Jedan od ciljeva strateškog menadžerskog računovodstva je postizanje konkurentske prednosti poduzeća. Osim toga, ono omogućava poduzećima i kvalitetnije planiranje i kontrolu postojećih aktivnosti, definiranje budućih strategija, taktika i operacije, optimizaciju pri upotrebi resursa i povećanje njihova efikasnosti. Nadalje, ono omogućava mjerenje, procjenu i poboljšanje performansi organizacije, veću objektivnost pri donošenju odluka te poboljšanje unutarnje i vanjske komunikacije, kvalitetnije upravljanje imovinom, korporativno upravljanje i internu kontrolu. (Rogošić, Perica, 2016)

### **3.2.1 Instrumenti strateškog računovodstva**

Strateške računovodstvene informacije pomažu menadžerima nekog poduzeća u otkrivanju i uklanjanju uskih grla. Uska se grla mogu javiti u poslovnom procesu i ugroziti poslovanje poduzeća. Njihovim otkrivanjem i otklanjanjem, menadžeri daju svoj doprinos stvaranju dodatne vrijednosti za dioničare te uspješnom ostvarivanju postavljenih ciljeva. Za prikupljanje strateških računovodstvenih informacija, strateškim računovođama na raspolaganju stoje brojni instrumenti i tehnike strategijskog računovodstva. Točnije, strategijski računovodstveni instrumenti sastavljeni su od pripadajućih tehnika pomoću kojih se prikupljaju potrebne strateške informacije. Ovisno o potrebnim informacijama i mogućnostima računovodstvenog informacijskog sustava u poduzeću, primijenit će se odgovarajući instrumenti i tehnike. (Faraguna, 2015.)



Prilikom izbora strategijskog računovodstvenog instrumenta i tehnika, treba voditi računa o sljedećem:

- prirodi djelatnosti kojom se poduzeće bavi
- specifičnostima te djelatnosti
- kvalitetama i sposobnostima samog menadžmenta u vidu traženja i primjene takvih informacija

Cilj je osigurati informacije temeljem kojih će se moći donositi poslovne odluke o izboru dugoročno prihvatljivog asortimana ponude, ali i ocjenjivati je li ciljni proizvod troškovno prihvatljiv, tržišno konkurentan i u skladu s prihvaćenim strategijama.

Strategijsko upravljačko računovodstvo prvenstveno je usmjereno na osiguravanje informacija za ocjenu ekonomske efektivnosti. Ocjena ekonomske efektivnosti pokazuje koliko je neko poduzeće uspješno u ostvarivanju mjerljivih rezultata koji proizlaze iz postavljenih ciljeva. Prikupljanjem informacija, menadžment ima mogućnost usklađivati poslovanje poduzeća i ostvarivanje postavljenih ciljeva s promjenama koje se događaju u okruženju. Time strateško upravljačko računovodstvo doprinosi uočavanju prilika i prijetnji iz okoline te spremnom odgovaranju na iste. (Faraguna, 2015.)

### **3.2.1.1 Obračun troškova na temelju aktivnosti**

U mnogim kompanijama sustav troškova oblikovan je prije puno godina kada su proizvodne operacije bile radno intenzivne, a opći troškovi proizvodnje relativno niski. Primarna svrha sustava je bila odrediti svote zaliha i troškova prodanih proizvoda za potrebe financijskog izvješćivanja. Na iznenađenje mnogih neračunovođa, ne postoje zahtjevi GAAP-a (General Accepted Accounting Principles – općenito prihvaćena računovodstvena načela) za točnim obračunom troškova pojedinih proizvoda. Umjesto toga, zahtijeva se samo da u cjelini svote zaliha i troškovi prodanih proizvoda ne budu materijalno pogrešni. (Anthony, Reece, 2004., str 414)

#### **3.2.1.1.1 Koncept obračuna troškova proizvodnje na temelju aktivnosti**

Profesori s Harwarda, Kaplan i Cooper, razvili su krajem 1980-ih obračun troškova temeljen na aktivnostima (engl. Activity based Costing – ABC metoda). Svoju promociju u praksi ova metoda doživljava 1990-ih. ABC metoda se javlja u razdoblju kada informatička tehnologija počinje doživljavati svoj eksponencijalni rast te se u tom kontekstu značajno počela mijenjati struktura troškova proizvodnje u poslovnim subjektima. Naime, u ukupnoj strukturi troškova sve više počinju dominirati indirektni troškovi, dok se direktni troškovi proizvodnje, direktan rad i direktan materijal, smanjuju. ABC metoda pojavila se kako bi zadovoljila potrebu za točnom informacijom o ukupnim troškovima proizvoda ili usluga. (Tominac i sur., 2015., str. 167-184)

Metodom troškova temeljem aktivnosti se mjere troškovi i učinci aktivnosti, resursa i troškovnih objekata. Prva faza u obračunu troškova temeljem aktivnosti je utvrditi koji se resursi dodjeljuju pojedinim aktivnostima. Potom se aktivnosti dodjeljuju troškovnim objektima (proizvodu, usluzi, kupcu, ugovoru, projektu ili nekoj drugoj jedinici za koju je potrebno posebno oblikovano mjerenje troškova). (Rogošić i sur., 2016.)

ABC metoda se definira kao računovodstveni sustav koji prikuplja informacije o poslovnim aktivnostima koje konzumiraju resurse, a proizvodi ili usluge konzumiraju aktivnosti. Drugim riječima, ovakav obračun troškova temelji se na načelu prema kojem troškove ne uzrokuju proizvodi ili usluge već aktivnosti. (Tominac i sur., 2015., str. 167-184)

Polazna pretpostavka ABC metode glasi: nositelji troškova konzumiraju aktivnosti, a aktivnosti konzumiraju određene resurse. Opći troškovi proizvodnje identificiraju se i prate po određenim aktivnostima koje su ih uzrokovale korištenjem resursa te se zatim s aktivnosti alociraju na određene nositelje troškova na temelju njihovog konzumiranja određene aktivnosti. Dakle, osnovni princip primjene ABC metode je u alokaciji indirektnih troškova prvo na aktivnosti, a zatim na troškovne objekte, tj. proizvode ili usluge. Pritom se alokacija indirektnih troškova ne odvija prema najpogodnijem ključu (bazi) kao što je primjerice direktan rad, već prema faktorima trošenja o kojima indirektni troškovi ovise. Faktor trošenja je kvantitativna procjena outputa aktivnosti te za svaku aktivnost postoji prikladan faktor trošenja. .

Implementacija ABC metode odvija se u sljedećim fazama:

1. Identifikacija proizvoda/usluga koji su nositelji troškova
2. Utvrđivanje glavnih aktivnosti i baza odnosno faktora trošenja po tim aktivnostima
3. Utvrđivanje direktnih troškova proizvoda/usluga
4. Utvrđivanje indirektnih troškova proizvodnje (općih troškova proizvodnje) po pojedinim aktivnostima
5. Alokacija indirektnih troškova proizvodnje na pojedine proizvode/usluge putem utvrđenih faktora trošenja
6. Utvrđivanje indirektnih troškova po jedinici proizvoda/usluga
7. Utvrđivanje ukupnih i jediničnih troškova pojedinih proizvoda/usluga (Tominac i sur., 2015., str. 167-184)

Prednost ABC tehnike leži u postizanju veće transparentnosti troškova kroz korištenje velikog broja različitih uzročnika troškova. Time se omogućuje donošenje odluke o tome koji će se troškovi kontrolirati na razini jednog proizvoda, koji na razini grupe proizvoda, a koji na razini poduzeća. (Faraguna, 2015.)

### 3.2.1.2 Obračun troškova kvalitete

Troškovi kvalitete definiraju se kao troškovi za osiguranje zadovoljavajuće kvalitete i kao gubici koje se javljaju ukoliko se ciljana kvaliteta ne postigne. Troškovi kvalitete dio su strukture ukupnih troškova poduzeća i imaju značajke kao i drugi troškovi. Pojavljuju se u različitim vrstama troškova (održavanje, proizvodnja, prodaja, nabava itd.) i na različitim mjestima organizacije (upravljanje, proizvodnja, nabava itd.). Troškovi kvalitete podijeljeni su na kvalitetu troškova koji proizlaze iz ukupne investicije u postizanju tražene kvalitete i troška (ne) kvalitete koji se pojavljuju kada nije potrebna tražena kvaliteta. (Buntak i sur.,2018)

Kako bi se tvrtka što bolje upoznala s kvalitetom troškova nastalih u procesu proizvodnje proizvoda, menadžment uvodi sustav upravljanja kvalitetom koji ima izrazito važan segment, praćenja troškova kvalitete kojom tvrtka smješta i kontrolira takve troškove. Utjecajem različitih čimbenika koji pogađaju poduzeća, sve više pažnje se posvećuje kvaliteti proizvoda, procesa i organizacije u cjelini, a postupno usvajaju standarde i sustave upravljanja kvalitetom. (Buntak i sur.,2018)

Troškovi kontrole dijele se na troškove prevencije i troškove procjene. Troškovi prevencije (preventiva) su povezani sa sposobnošću menadžmenta da preduhitri moguće greške, prije no što one stvarno i nastanu. Kao primjere troškova prevencije mogu se navesti: troškovi ulaganja u kadrove i njihovo obrazovanje za kvalitetu, troškovi koji se javljaju u fazi kreiranja proizvoda i definiranja novog asortimana ponude, troškovi istraživanja tržišta, dizajna, projektiranja, planiranja i podrške uvođenju te troškovi uvođenja programa kvalitete i drugo. Troškovi procjene (kontrole) nastaju zbog ispitivanja dostignutog stupnja kvalitete, a povezani su s aktivnostima na mjerenju, prosudbi i ocjenjivanju učinka da bi se osiguralo usklađivanje sa standardima kvalitete i zahtjevima izvođenja. Kao primjer tih troškova mogu se navesti troškovi osiguranja programa kvalitete, sustavne kontrole te testiranja i ispitivanja sirovina, ispitivanja preuzetog materijal i sitnog inventara, ulaznih, međufaznih i završnih ispitivanja, osoblja koji rade na ispitivanju i ostalih. (Faraguna, 2015.)

Troškovi internih propusta uključuju otpad, ponovnu obradu, i druge aktivnosti potrebne da bi «dobili valjan proizvod» prije njegove isporuke. Ti troškovi nastaju kao rezultat aktivnosti ocjenjivanja. Oni mogu postojati za neke aktivnosti – povrat poreza s greškom može biti ponovno obrađen prije negoli se dostavi kupcu, ali za osobne usluge, troškovi internih propusta ne mogu se prepoznati o obzirom na to da takve usluge ne mogu biti otpad ili ponovno izvršene prije nego što se pruže kupcu. (Anthony, Reece, 2004., str 439)

### 3.2.1.3 Balanced Scorecard

Tradicionalne financijske mjere mogu biti dobar kompas pri kratkoročnom upravljanju poduzećem, ali nisu primjerene kao podloga dugoročnom planiranju ni strateškom odlučivanju. Upravo zbog neodržavanja strateških ciljeva na tekućim financijskim rezultatima, potrebno je sagledati i operativne pokazatelje koji se odnose na zadovoljstvo kupaca, interne procese, organizacijsku inovativnost i aktivnosti poboljšanja o kojima ovise buduće financijske performanse. Kaplanu i Nortonu (1992) se pripisuje zasluga za razvoj danas dominantne metode strateškog upravljačkog računovodstva – bilance postignuća (engl. Balanced Scorecard). Bilanca postignuća je model pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz strategije poduzeća pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti te mjere postignuća iz različitih perspektiva na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih čimbenika uspješnosti. (Rogošić, Perica, 2016)

BSC (Balanced Scorecard) metoda prikazuje strateški pristup i sustav upravljanja radnim učinkom pomoću kojeg organizacije implementiraju svoju viziju i strategiju u četiri aspekta:

1. financijski aspekt
2. korisnički aspekt
3. aspekt poslovnih procesa
4. edukacijsko – razvojni aspekt (Buntak i sur., 2015., str. 57)

Međutim, slična metoda koja se može doslovno prevesti kao upravljačka konzola ili nadzorna ploča, a izvorni naziv na francuskom jeziku glasi tableau de bord, je u primjeni više od 50 godina u Francuskoj. Budući da „upravljačka konzola“ i bilanca postignuća imaju zadaću prevesti vizije i strategije u ciljeve i mjere, obje metode mogu biti kategorizirane kao alat za strateško upravljanje. U oba slučaja naglasak je na predviđanju pri čemu se financijski pokazatelji nadopunjavaju ne financijskima. Također, poveznica je vidljiva i u pristupu prema kojem se nastoje povezati odluke uprave s radnjama djelatnika i provođenjem procesa. S druge strane, bilanca postignuća počiva na Porterovom modelu te četiri temeljne perspektive dok se „upravljačka konzola“ izričito ne oslanja na specifičan strateški model i područja mjerenja, već na koncepciju strategije menadžera, a to znači da subjektivnost menadžera i organizacijska okolina mogu igrati važnu ulogu u dizajnu područja mjerenja. Razlika se očituje i u povezanosti nagrađivanja i ostvarenih performansi što je osobito naglašeno kod bilance postignuća.

S obzirom da nema jedinstvene mjere koja u potpunosti i u svim situacijama može oslikati financijski rezultat, odabir financijskih pokazatelja predstavlja izazov. U praksi, većina poduzeća se odlučuje za mjere svrstane u tri područja: rast poslovanja (pri čemu se utvrđuje porast prihoda, odnos prihoda i aktive, prihod po zaposlenom, porast aktive, porast aktive po zaposlenom i prihod iz novih proizvoda i usluga), profitabilnost poslovanja (u čiju ocjenu se izračunava profitna marža, povrat na investirano, povrat na aktivu, povrat na korišteni kapital te profit po zaposlenom) i stvaranje vrijednosti (kada se koriste pokazatelji ekonomske dodane vrijednosti, tržišne dodane vrijednosti i drugi).

Ključna pretpostavka bilance postignuća počiva na mjerama performansi koje su u uzročno –posljedičnom odnosu. Organizacijsko učenje i rast utječu na poboljšanje internih poslovnih procesa što vodi prema poboljšanju mjera perspektive kupaca koje su u pozitivnom odnosu s financijskim pokazateljima. (Rogošić, Perica, 2016)

Bilanca postignuća se sastoji od dvije kategorije mjera performansi. Konačni pokazatelji performansi (engl. lagging measures, lag indicators) obuhvaćaju najčešće mjere financijske perspektive i kao takvi su rezultat prošlih aktivnosti. Ukazuju na financijski učinak prethodno donesenih odluka. Usmjeravajući pokazatelji (engl. leading measures, lead indicators) su oni koji performanse vode prema ostvarenju (primjerice, isporuka na vrijeme pozitivno utječe na zadovoljstvo kupaca, a ono pak na povećanje tržišnog udjela mjerenog porastom prihoda). S obzirom da su navedene dvije kategorije pokazatelja povezane, poboljšanje usmjeravajućih pokazatelja dovodi do poboljšanja konačnih pokazatelja te je ravnoteža među njima ključna za bilancu postignuća. (Rogošić, Perica, 2016)

### 3.2.1.4 Eco costing ili obračun troškova okoliša

Troškove okoliša čine svi troškovi izazvani aktivnostima menadžmenta koje su povezane s okolišem. Riječ je o troškovima koji nastaju uslijed ulaganja u unapređenje i zaštitu okoliša ili kao posljedica nebrige o okolišu. Danas se od poduzeća očekuje da maksimalizaciju profita ostvare poslujući u društveno optimalnim razinama razvoja i da svoj poslovni razvoj temelje na raspoloživim resursima i stvarnim poslovnim mogućnostima. Održivi razvoj ima ekonomsku, ekološku i društvenu komponentu, te nalaže poslovnom sustavu da odgovarajućim instrumentarijem obuhvati vrijednosni utjecaj poslovnih odluka, vezanih za njegovo pozicioniranje u okruženju.

Troškovi okoliša se javljaju kao vrijednosni izraz ukupnosti djelovanja menadžmenta okoliša (EMS) i upravljačkog računovodstva okoliša (EMA). Menadžment okoliša djeluje na temelju propisa i standarda. Takvo djelovanje omogućuje utvrđivanje troškova okoliša, koji se promatraju tijekom cijelog životnog vijeka jednog proizvoda. Osobito je važno postizanje suradnje između menadžmenta okoliša te internih i eksternih ciljnih skupina, čime se doprinosi unapređenju zaštite okoliša. S druge strane, javlja se upravljačko računovodstvo okoliša ili Environmental Management Accounting, skraćeno EMA. Računovodstvo okoliša temeljni okvir za osiguranje informacijske osnove potrebne menadžmentu za upravljanje okolišem, a razvilo se 1971. godine.

Upravljačko računovodstvo okoliša se prilagođava informacijskim zahtjevima korisnika na način da mora udovoljiti informacijskim zahtjevima operativnog menadžmenta, te stvoriti pretpostavke za donošenje strateških poslovnih odluka, značajnih za unapređenje i zaštitu okoliša (Gulin et. al., 2011:579). Zaduženo je za prepoznavanje, razvrstavanje, analiziranje i korištenje informacija potrebnih za donošenje odluka u internim radnim procesima. Upravljačko računovodstvo okoliša mora prikupiti relevantne podatke od najnižih razina te ih pretvoriti u informacije vodeći računa o metodološkoj osnovi i informacijskim zahtjevima korisnika. Kao primjeri najnižih razina u poduzeću, koje su izvor tih podataka, mogu se spomenuti aktivnosti, procesi, mjesta troškova i centri odgovornosti. Dvije su vrste informacija koje EMA mora osigurati. Prvu vrstu informacija čine prirodne informacije koje se odnose na korištenje, tok i učinke potrošnje energije, vode, materijala i otpada. Drugu vrstu informacija čine vrijednosno izražene informacije koje se odnose na nastale troškove, ostvarene koristi i uštede. (Faraguna,2015)

### 3.2.1.4.1 Vrste troškova okoliša

Postupak obuhvata troškova okoliša i određivanja njihovih vrsta je veoma kompliciran. Oni se vrlo rijetko pojavljuju u klasičnom obliku prirodnih vrsta troškova, a struktura i karakter im ovise o prirodi djelatnosti kojom se poduzeće bavi, njegovom izboru opreme, tehnologije, tehnološkog procesa, pristupu prema određivanju asortimana ponude i slično. Troškovi okoliša se mogu podijeliti na troškove ulaganja i zaštitu okoliša - troškovi za ekokvalitetu i na troškove koji nastaju zbog štetnog utjecaja na okoliš - troškovi za ekonekvalitetu. Detaljnija razrada troškova okoliša temelji se na preporuci EPA-e (Environmental Protection Agency) iz 1995. godine:

- Konvencionalne troškove okoliša čine troškovi koji se mogu obuhvatiti na temelju prihvaćenog kontnog plana. Takvi troškovi zauzimaju vrlo mali udio u strukturi troškova okoliša, zbog čega se smatraju zanemarivima.
- U potencijalno skrivene troškove spadaju svi oni troškovi koje treba realno sagledati i prije no što pojedini poslovni događaj nastane. Sačinjeni su od više vrsta troškova koje nije uvijek lako prepoznati. Mogu se podijeliti na uobičajene, anticipativne, posljedične te dobrovoljne potencijalno skrivene troškove. Važno je istaknuti da ova skupina zauzima značajan udio u ukupnim troškovima okoliša. Mogu se javiti prilikom primjene standarda koji doprinose kvaliteti procesa, aktivnosti i učinaka, propisa za zaštitu i unapređenje okoliša, prilikom provođenja odluka menadžera koje se odnose na dobrovoljne eko-projekte koji obuhvaćaju razne aktivnosti namijenjene zaštiti i unapređenju okoliša te otklanjanja posljedica nebrige o okolišu u prošlosti. Gulin et. al. (2011:565) ističu da je za otkrivanje ovih troškova potrebno u okviru EMS-a ustrojiti kvalitetan sustav kontrole, koji realno izaziva troškove okoliša (troškovi kontrole), ali sprječava nastanak onih troškova koji bi posljedično nastali da te kontrole nije bilo.
- Nepredvidivi troškovi, koji se još nazivaju i teško predvidivi troškovi okoliša, predstavljaju posljedične troškove okoliša koje treba sagledati prije nego što nastanu.
- Posljednja skupina troškova okoliša su troškovi imidža i troškovi odnosa s interesnim skupinama. Karakterizira ih „neopipljivost“. Radi se o troškovima na čiju procjenu utječu subjektivni činitelji. Kao primjer tih subjektivnih činitelja mogu se navesti percepcija menadžmenta, zaposlenika, zakonodavnih tijela, kupaca te ostalih članova zajednice.



Opravdanim se smatraju troškovi koji su povezani s podizanjem imidža, do kojeg dolazi uslijed smanjenja negativnog utjecaja na okoliš, te troškovi vezani uz nagrađivanje i dodjelu priznanja čime se unaprjeđuju odnosi s interesnim skupinama. Naime, sustavnim ulaganjem u kvalitetu i podizanjem imidža poslovnog sustava u okruženju, moguće je ostvariti dugoročne koristi, koje će dovesti do povećanja imidža poslovnog sustava kroz ponudu konkurentnih proizvoda i usluga, iako to uvijek nije moguće egzaktnim metodama realno unaprijed procijeniti (Gulin et. al., 2011:567). Sve informacije o troškovima okoliša menadžmentu okoliša je dužno osigurati računovodstvo okoliša. Razvrstavanje troškova okoliša doprinosi prikupljanju potrebnih informacija, što je i cilj samog razvrstavanja. Na temelju tih informacija menadžment okoliša može donositi poslovne odluke. (Faraguna,2015)

### **3.2.1.5 Obračun troškova životnog ciklusa proizvoda**

Obračunom troškova životnog ciklusa proizvoda (eng. Life Cycle Costing) se nastoje kvantificirati cjelokupni troškovi proizvoda tijekom njegovog životnog ciklusa koji uključuje istraživanje i razvoj, dizajn, proizvodnju i isporuku. Predviđeni trošak životnog ciklusa proizvoda je korisna informacija za odlučivanje prilikom nabave, optimiziranja dizajna, planiranja proizvodnje te drugih aktivnosti vezanih za stvaranje i prodaju proizvoda. Ovom metodom procjenjuju se troškovi cijelog životnog vijeka proizvoda s ciljem utvrđivanja da li predviđeni prihod od prodaje tog proizvoda nadmašuje sve troškove njegovog nastajanja i isporuke. Prema tome, kod izračuna troška životnog ciklusa proizvoda potrebno je svesti sve promatrane (buduće) troškove na sadašnju vrijednost.

Razvoj ove metode pripisuje se Ministarstvu obrane Sjedinjenih američkih država koje ju je 1960-ih godina započelo koristiti prilikom nabave vojne opreme. Poslije se primjena ove metode uočava na području zrakoplovstva, energetike, kemijske industrije te posebice u graditeljstvu i brodogradnji (Cole i Sterner, 2000: 369; Dhillon, 1989: 30). Primjena koncepta te iz njega izvedene računovodstvene metode je široka u privatnom, ali i javnom sektoru. U visokorazvijenim državama, poput Sjedinjenih američkih država i Kanade, postoji regulatorni okvir koji sugerira primjenu koncepta troška životnog ciklusa proizvoda prilikom odabira najbolje ponude za izgradnju infrastrukture u javnom (državnom) vlasništvu.

U povezanosti faza životnog ciklusa proizvoda s dinamikom udjela troškova vidljivo je da su većina troškova predvidivi u fazi planiranja i oblikovanja proizvoda. Prilikom obračuna ukupnog troška životnog ciklusa proizvoda uključuju se, pored troška proizvodnje, troškovi koji prethode proizvodnom procesu kao i oni troškovi koji nastaju u razdoblju nakon dovršetka proizvodnje pa do trenutka isporuke kupcu i mogu imati značajni udio u ukupnim troškovima poslovanja, pa prema tome biti relevantni pri poslovnom odlučivanju.

Ukoliko je priroda djelatnosti takva da je za realizaciju proizvoda (projekta) potrebno razdoblje duže od temeljnog računovodstvenog obračunskog razdoblja, korisno je utvrđivanje predproizvodnih i poslijeproizvodnih troškova određenog proizvoda (Ramljak i Rogošić 2009: 42). Predproizvodni troškovi su oni koji nastaju prije početka proizvodnog procesa (ciklusa), a vezani su za određeni proizvod, npr. troškovi istraživanja i razvoja, troškovi najamnine nekretnina i opreme namijenjene proizvodnji nastali prije započetog procesa proizvodnje, troškovi raznih intelektualnih usluga koje su u službi početka realizacije projekta i njima slični troškovi. S druge strane, nakon dovršetka proizvodnje pa do konačne isporuke kupcu nastaju troškovi koji se odnose na određeni proizvod, ali se ne mogu ubrojiti u proizvodne troškove. Takvi troškovi su nazvani poslijeproizvodnim troškovima, a ovom vrstom troškova se smatraju troškovi oglašavanja, prodaje i distribucije određenog proizvoda koji se, u načelu, smatraju rashodima razdoblja. Navedeni troškovi, predproizvodni troškovi i poslijeproizvodni troškovi, objedinjeni s troškom proizvodnje čine ukupni trošak životnog ciklusa proizvoda.

Obračun troška životnog ciklusa proizvoda pomaže menadžeru u razumijevanju troškovnih posljedica razvoja i stvaranja proizvoda te u identificiranju područja gdje bi reduciranje troškova moglo biti najučinkovitije. Metoda troška životnog ciklusa proizvoda je preporučljiva pri optimiziranju alokacije resursa, te kao vodilja u strateškom odlučivanju kod poduzeća koja proizvode više različitih proizvoda. S druge strane, metoda ima svoja ograničenja od kojih su u literaturi najčešće isticana sljedeća:

- Obračun troškova životnog vijeka proizvoda nije egzaktna znanost, svatko dobiva različite odgovore, a odgovori nisu ni krivi ni pravi nego razumni ili nerazumni.
- Procjenama obračuna troškova nedostaje preciznosti. Pogreške u točnosti su često velike te ih je teško izmijeniti kao odstupanja dobivena statističkim metodama.

- Modeli obračuna troškova životnog vijeka proizvoda rade s ograničenim troškovnim bazama podataka i trošak stjecanja podataka u operativnom području i području podrške je teško održati i skupo steći.
- Modeli obračuna troškova zahtijevaju velike količine podataka – treba sumnjati u točnost većine dostupnih podataka.
- Rezultati obračuna troškova životnog vijeka proizvoda nisu dobri proračunski alati. Oni su učinkoviti samo kao alati usporedbe/kompromisa koji su potrebni projektnom timu.

Osim navedenih troškova vezanih za proizvod, u analizu je potrebno uključiti i troškove koji nastaju nakon isporuke proizvoda kupcu. Suvremeno poslovanje je iznimno usmjereno zadovoljstvu kupaca koje se postiže uslužnim aktivnostima kao što je podrška korisnicima, omogućavanje servisa proizvoda te brzo rješavanje reklamacija. Troškovi poslijeprodajne faze u pojedinim djelatnostima mogu imati značajni udio u ukupnom trošku realizacije.

Utvrđivanje troška životnog ciklusa proizvoda je moguće kroz adekvatno ustrojeno računovodstvo troškova, a primjenjivo je u poduzećima koja se suočavaju sa značajnim predproizvodnim troškovima i/ili visokim troškovima plasmana koji obuhvaćaju troškove promidžbe, prodaje i distribucije pojedinih proizvoda. (Rogošić, Perica, 2016.)

### 3.2.1.6 Planiranje, kontrola i usporedba rezultata

U sklopu ovog instrumenta strategijskog računovodstva primjenjuju se sljedeće tehnike: benchmarking, teorija ograničenja ili the theory of constraints, računovodstvo primitaka ili throughput accounting te integrirani pristup vrednovanju rezultata ili integrated performance measurement. Prema Cinquini i Tenucci (2007), benchmarking je tehnika koja uključuje identificiranje najbolje prakse te usporedbu učinaka poduzeća s utvrđenom najboljom praksom, u cilju poboljšanja poslovanja. Odnosno, usporedba učinaka organizacije s idealnim standardom. Benchmarking je proces usporedbe vlastitih ostvarenih rezultata s rezultatima najboljeg konkurenta. Prilikom usporedbe potrebno je odabrati idealan standard na temelju kojeg će se ista izvršiti. Na primjer, kao idealan standard može poslužiti ista metodološka osnova obuhvata podataka.

Sljedeća se tehnika naziva the theory of constraints (TOC), što u prijevodu znači teorija ograničenja. Prednost ove tehnike je u ukazivanju na moguće načine uklanjanja uskih grla koja se mogu javiti u poslovanju. Uklanjanjem uskih grla doprinosi se maksimalizaciji profita i postizanju ciljanog poslovnog rezultata, čime se postiže uspjeh u poslovanju. Uz to, za postizanje uspjeha potrebno je uzimati u obzir potrebe i želje kupaca te aktivnosti konkurencije.

Računovodstvo primitaka ili throughput accounting je tehnika koja se primjenjuje u okviru instrumenta planiranje, kontrola i usporedba rezultata. Ona se usmjerava na planiranje i kontrolu prihoda te je važan izvor informacija za strateško računovodstvo. Ukazuje na uzroke neostvarivanja prihoda i potrebu njihova uklanjanja u dugom roku (Gulin et. al., 2011).

U sklopu instrumenta planiranje, kontrola i usporedba rezultata, primjenjuje se i tehnika BSC ili integrirani pristup vrednovanju rezultata. Cinquini i Tenucci (2007) ističu da kombinacija financijskih i nefinancijskih mjera definira sustav integriranog pristupa vrednovanju rezultata. Cinquini i Tenucci (2007) također definiraju integrirani pristup vrednovanja rezultata kao mjerni sustav koji se u pravilu usredotočuje na stjecanje znanja o izvedbi na temelju zahtjeva kupaca i uključuje nefinancijske mjere. Tom mjernom sustavu pripada i Balanced Scorecard, a njegova se uloga u ciklusu strateškog upravljanja očituje kroz četiri perspektive. Te perspektive jesu: perspektiva kupaca, perspektiva procesa, perspektiva učenja i rasta te financijska perspektiva. One su četiri najvažnija izvora informacija kod ove tehnike.

### **3.2.1.7 Donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka**

U okviru ovog instrumenta, kao tehnike se primjenjuju strategic costing ili strategic cost management, odnosno strategijsko upravljanje troškovima, strateški pristup upravljanju prihodima ili strategic pricing te procjena financijskih učinaka primjene branda, odnosno brand valuation. (Cinquini i Tenucci, 2007) definiraju strategic costing kao upotrebu podataka o troškovima, temeljenih na strateškim i marketinškim informacijama, u cilju razvoja i utvrđivanja strateške strategije koja će rezultirati održivim konkurentskim prednostima. SCM (strategic cost management) koordinira marketinške informacije s informacijama o troškovima lanca vrijednosti. Ta je koordinacija od velike važnosti prilikom postavljanja ciljeva te određivanja strategije koja poduzeću jamči uspješno poslovanje. Te se informacije ujedno koriste u kontroli poslovanja poduzeća s ciljem ostvarenja postavljenih ciljeva. Strateški pristup upravljanju prihodima predstavlja analizu strateških faktora u procesu donošenja odluka o cijenama (Cinquini i Tenucci, 2007). U analizu strateških faktora uključeni su znanje, iskustvo i mjere za ocjenu elastičnosti, rasta tržišta te reakcije konkurenata na promjenu cijena. Brand valuation – BV je procjena financijskih učinaka primjene branda, što uključuje ulogu liderstva, stabilnosti na tržištu u odnosu na konkurenciju, internacionalizaciju, trendove, podršku, zaštitu, povijesno nasljeđe (Gulin et. al., 2011).

### 3.2.1.8 Računovodstvo konkurenata

Računovodstvo konkurenata je uži pojam od analize konkurenata i predstavlja ključni element sustava upravljačkog računovodstva u poslovnom subjektu (Zenzerović, 2014:2). U sklopu ovog instrumenta primjenjuju se sljedeće tehnike: procjena pozicije konkurencije, procjena troškova konkurenata te osiguranje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije.

Procjena troškova konkurenata ili Competitor cost assessment (CCA) je mjera redovitog ažuriranja procijenjenog jediničnog troška konkurenta (Cinquini i Tenucci, 2007.). Ova je tehnika važna pretpostavka prilikom ocjenjivanja konkurentnosti vlastitog proizvoda te njegovog tržišnog pozicioniranja.

Da bi se troškovi konkurenata sustavno procjenjivali te uspoređivali s vlastitim, bitno je osigurati informacije koje dolaze od zajedničkih dobavljača, kupaca, bivših zaposlenika konkurenata i slično ili su rezultat redovitih fizičkih promatranja. Usporedbu troškova nužno je vršiti prema istim metodološkim osnovama.

Sljedeća tehnika u okviru ovog instrumenta je procjena pozicije konkurencije, odnosno COPA – Competitor performance appraisal. Gulin et. al. (2011:470) navode da se procjena konkurencije temelji na sustavnoj analizi podataka objavljenih u temeljnim financijskim izvještajima, iz kojih je moguće sagledati u čemu je ključ uspjeha konkurenta, odnosno s kojim konkurentnim prednostima on nastupa na tržištu.

Kao posljednja tehnika u okviru ovog instrumenta navodi se osiguranje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije ili CPM – Competitive position monitoring. Osiguranje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija u procjeni konkurentske tržišne strategije je analiza pozicije konkurenta unutar industrije putem procjene i praćenja trendova u prodaji konkurenta, njegovom tržišnom udjelu, jediničnim troškovima i profitabilnosti prodaje ili prinosu od prodaje ( $\text{return on sales} = \text{ROS}$ ) (Cinquini i Tenucci, 2007). Tako prikupljene informacije polazište su za procjenu tržišne strategije kojom se konkurencija služi, za utvrđivanje vlastitog položaja na tržištu i za utvrđivanje vlastite strategije koju bi poduzeće trebalo primijeniti. (Faraguna, 2015)

### 3.2.1.9 Računovodstvo kupaca

Održavanje visoke razine zadovoljstva kupaca način je njihovog zadržavanja. Kako bi u tome uspјelo, poduzeće bi trebalo:

- smanjiti očekivanja kupaca u pogledu obilježja proizvoda ili usluga koje nudi, ili
- što je moguće više poboljšati obilježja proizvoda ili usluga kako bi se nadmašila očekivanja kupaca.

U okviru računovodstva kupaca javljaju se sljedeće tehnike: analiza profitabilnosti kupaca, tretiranje kupaca kao posebno značajne imovine te analiza profitabilnosti kupaca kroz više budućih razdoblja.

Analiza profitabilnosti kupaca predstavlja jedinstveni mehanizam za identifikaciju profitabilnih i neprofitabilnih kupaca te poduzimanja odgovarajućih aktivnosti prema pojedinim skupinama (Zenzerović, 2014:1). Temelj analize profitabilnosti kupaca je metoda obračuna. Ona omogućuje što realnije dodjeljivanje relevantnih prihoda i troškova pojedinom kupcu. Dodjela se vrši poštujući načelo uzročnosti i računovodstvene standarde koji reguliraju izvještavanje po segmentima te primjenjujući informacije koje pruža računovodstvo odgovornosti.

Sljedeća tehnika je lifetime customer profitability analysis – LCP, odnosno procjena ili analiza profitabilnosti kupaca kroz više budućih razdoblja. Ova se tehnika temelji na pretpostavci da odnos s kupcima ima svoj životni vijek. Za provođenje ove tehnike potrebno je osigurati odgovarajuće računovodstvene pretpostavke. To znači da treba procjenjivati buduće prihode i buduće troškove, koji se mogu povezati s pozicioniranjem određenog kupca u očekivanim tržišnim uvjetima, uvažavajući pri tom i načela LCC i LCA metode (Gulin et. al., 2011:471).

Tretiranje kupaca kao posebno značajne imovine, odnosno VCA – valuation of customers as asset, tehnika je računovodstva kupaca koja provodi valorizaciju kupaca poduzeća. Gulin et. al. (2011:471) navode da je potrebno ocijeniti svakog kupca, koje je njegovo ekonomsko značenje za poslovni sustav i/ili kompaniju, pri čemu se naglasak stavlja na procjenu sadašnje vrijednosti svih budućih profita koji se planiraju ostvariti iz određenih poslovnih transakcija s navedenim kupcem, a radi optimalnog strateškog pozicioniranja. (Faraguna, 2015.)

## 4. Uloga i značaj poslovnog planiranja u poduzeću

Među najznačajnije zadatke upravljačkog računovodstva ubrajaju se aktivnosti planiranja i kontrole te kvalificiranje tih aktivnosti. Kroz aktivnosti planiranja i kontrole menadžment poduzeća upravlja na svojoj razini odgovornosti (od top menadžmenta do menadžmenta pojedinih centara odgovornosti) te se zaključuje da su planiranje i kontrola međuovisno procesi i da jedno bez drugog ne mogu. Aktivnosti planiranja i kontrole objedinjava proces odlučivanja, a to znači da je u svim aktivnostima koje menadžment obavlja (planira i kontrolira) prisutan proces donošenja poslovnih odluka. (Gulin, D. et. al., 2011)

Aktivnost planiranja menadžmenta uključuje nekoliko faza. U prvoj fazi se određuju ciljevi poduzeća i njegovih centara odgovornosti, te u ovoj fazi sudjeluju menadžeri na svim razinama odgovornosti. Pri definiranju ciljeva poduzeća potrebno je prethodno postići usklađenost s vlasnicima poduzeća (dioničarima). U sljedećoj fazi istražuju se alternativni načini, metode i postupci kojima se postavljeni ciljevi poduzeća mogu djelotvorno i uspješno ostvariti. Nakon toga prikupljaju se detaljni podaci o alternativama za ispunjenje ciljeva poduzeća. Slijedi faza selektiranja alternativnih metoda i postupaka u svrhu ispunjavanja postavljenih ciljeva poduzeća, te se u posljednjoj fazi donosi odluka o izboru najpovoljnije metode i postupka za ispunjenje postavljenih ciljeva poduzeća čime se ostvaruje kvantifikacija postavljenih ciljeva poduzeća instrumentom koji se naziva plan. (Gulin, D. et. al., 2011)

Aktivnosti kontrole menadžmenta također se sastoji od više faza procesa odlučivanja. Najprije se uspoređuju planirani iznosi iz plana s ostvarenim rezultatima. Prikupljaju se informacije o ostvarenim rezultatima te se analizira ostvareno, utvrđuju se odstupanja između planiranih i ostvarenih iznosa te se utvrđuje odgovornost za nastala odstupanja. U posljednjoj fazi se poduzimaju korektivne aktivnosti, i to samo onda kada je korist od istraživanja nepovoljnog odstupanja i njegova eliminacija veća od troškova istraživanja i eliminacije tog odstupanja. Finalni produkt aktivnosti planiranja i kontrole predstavljaju izvještaju o izvršenju (uspjehu). (Tominac i sur., 2015., str. 312)

S obzirom na vremenski rok za koji se kvantificiraju ciljevi poduzeća, planiranje se dijeli na dugoročno i kratkoročno, a oba su u funkciji ostvarenja strategije poduzeća. Dugoročno planiranje obuhvaća razdoblje duže od godine dana. Dugoročni plan obično se donosi za najmanje 5 godina ili duži period, a predstavlja izvještaj o preliminarnim ciljevima i aktivnostima koje zahtijeva menadžment poduzeća kako bi se ostvario strateški plan poduzeća zajedno sa širokom procjenom potrebnih sredstava i očekivanih prihoda za svaku godinu.



Upravo zbog dugog roka na koji se odnose. Dugoročni planovi podložni su promjenama jer su u tom periodu moguće značajne promjene na tržištu. Kratkoročno planiranje obuhvaća razdoblje od jedne godine, ili kraće (mjesec, kvartal ili pola godine). Kratkoročni plan je u funkciji dugoročnog plana, ali samo za godinu dana unaprijed te su zbog kraćeg vremenskog razdoblja na koje se odnose kratkoročni planovi puno precizniji i detaljniji. Kratkoročni planovi su jasan pokazatelj ciljeva koji se očekuju ostvariti tijekom planiranog razdoblja (godine dana ili kraće), dok dugoročni planovi predstavljaju široke upute koje menadžment namjerava slijediti. (Tominac i sur., 2015.)

#### **4.1 Glavni poslovni plan poduzeća**

Glavni poslovni plan ili poslovni plan poduzeća je temeljni upravljački izvještaj poduzeća kojeg definira menadžment poduzeća, priprema se i izrađuje u okviru upravljačkog računovodstva poduzeća, a svrha mu je definirati ciljeve poduzeća u planskom razdoblju. Pri izradi glavnog poslovnog plana potrebno je uvažiti i uskladiti ciljeve vlasnika i glavnog menadžmenta.

Postoje brojni razlozi zbog kojih je potrebno sastavljati poslovni plan, a kao najčešći se navode:

1. planiranje godišnjih poslovnih aktivnosti
2. koordinacija aktivnosti različitih dijelova poduzeća te osiguranje da je svaki dio poduzeća usklađen s drugim dijelovima poduzeća
3. kroz plan se omogućava komunikacija između top menadžmenta i menadžmenta na nižoj razini, odnosno na razini pojedinih centara odgovornosti
4. plan motivira menadžment na postizanje postavljenih ciljeva poduzeća
5. plan predstavlja temelj za kontrolu aktivnosti i kontrolu ostvarivanja ciljeva i
6. plan je temelj za procjenu uspjeha menadžmenta

Glavni poslovni plan poduzeća obično se sastavlja za razdoblje od jedne godine (12 mjeseci), a sadrži set planskih financijskih izvještaja koji trebaju definirati što poduzeće namjerava ostvariti u sljedećoj godini. Glavni poslovni plan sastavlja se za poduzeće kao cjelinu i statičan je budući da se temelji na jednoj razini aktivnosti (količini prodaje). U izradu poslovnog plana važno je uključiti menadžere svih poslovnih funkcija u poduzeću koji iznose svoje ciljeve i projekcije za plansko razdoblje za koje se sastavlja poslovni plan.

Glavni poslovni plan poduzeća sastoji se od operativnog plana i financijskog plana neovisno o djelatnosti kojom se poduzeće bavi, a razlike postoje u strukturi operativnog dijela poslovnog plana i proizlaze iz djelatnosti kojom se poduzeće bavi. Elementi financijskog plana isti su za sva poduzeća. Glavni poslovni plan predstavlja ishodište za sve aktivnosti koje menadžment poduzima u svrhu ostvarenja definiranih ciljeva za plansko razdoblje. Glavni poslovni plan odražava poslovne i financijske odluke menadžmenta za sljedeću poslovnu godinu, a to su:

- poslovne (operativne) odluke koje se odnose na korištenje oskudnih resursa
- financijske odluke koje se odnose na financiranje nabave tih resursa

Važnost i koristi od aktivnosti planiranja ogledaju se u osiguravanju podrške i usmjeravanju rasta i razvoja poduzeća budući da su u poslovnom planu sadržane odluke o korištenju materijalnih, ljudskih i financijskih resursa poduzeća. Poduzeće koje nema poslovni plan, zapravo nema ni svrhu ni ciljeve postojanja niti može učinkovito koristiti raspoložive resurse. Glavni menadžment koristi glavni poslovni plan za analizu djelotvornosti, odnosno sposobnosti ispunjena postavljenih ciljeva, za analizu odstupanja između planiranog i ostvarenog, kao i za eliminaciju odstupanja. Na temelju usporedbe između planiranih i ostvarenih veličina ocjenjuje se efikasnost menadžmenta poduzeća. (Tominac i sur., 2015., str. 313-314)

## **4.2 Fleksibilni proračun, kontrola izvršenja i računovodstvo odgovornosti**

U suvremenim uvjetima poslovanja ključ uspjeha svakog poduzeća ovisi o njegovom menadžmentu, odnosno o njegovom znanju, sposobnostima, kompetencijama, inovativnostima te spremnosti na prihvaćanje i prilagođavanje promjenama. Uspješnost poslovanja poduzeća u cjelini ovisi o uspješnosti pojedinih dijelova, segmenata ili organizacijskih jedinica poduzeća kojima upravljaju menadžeri. Ovisno o jedinici kojom upravljaju, menadžeri na sebe preuzimaju donošenje odluka, kontrolu provedbe istih, odgovornost za upravljanje resursima koji su im dodijeljeni na raspolaganje te za ostvarene rezultate. Pri tome je temeljna odgovornost menadžera pojedinog centra odgovornosti da uskladi ciljeve pojedinog centra odgovornosti s ciljevima poduzeća u cjelini kako bi se ostvarili ciljevi poduzeća u kratkom roku (koji su definirani u glavnom poslovnom planu poduzeća). U cilju uspostavljanja jasnog sustava odgovornosti i kontrole izvršenja postavljenih ciljeva te mjerenja uspješnosti pojedinih menadžera, potrebno je osigurati decentralizirani pristup upravljanju poduzeća što se ostvaruje definiranjem više manjih autonomnih organizacijskih jedinica unutar poduzeća koji se nazivaju centri odgovornost, a temelje se na odgovornosti menadžmenta tih dijelova poduzeća. Centar odgovornosti je organizacijska jedinica poduzeća u kojoj se ostvaruje dio od ukupno postavljenog cilja poduzeća, kojom rukovodi i upravlja odgovorna osoba (menadžer) i koji odgovara za ostvarenje postavljenog cilja poduzeća te kontrolira njegovo izvršenje. (Tominac i sur., 2015., str. 415)

## 5. Poslovno odlučivanje

Odluka je izbor napravljen između dvije ili više mogućih opcija. Donošenje odluka je proces biranja najbolje opcije za postizanje ciljeva.

Nastoji se donijeti promišljene odluke na osnovi:

- razmatranja svih mogućih poznatih opcija
- uporabi najveće moguće količine dostupnih informacija
- pažljivoj procjeni mogućih troškova i koristi od svake opcije
- pažljivoj procjeni vjerojatnosti različitih ishoda
- najvećem mogućem stupnju zdravog rezoniranja na osnovi prethodnog iskustva

Odlučivanje se može podijeliti na tri osnovne vrste:

- intuitivno odlučivanje
- odlučivanje na temelju prosuđivanja
- racionalno rasuđivanje

Dok se prema okolnostima razlikuju tri uvjeta odlučivanja:

- donošenje odluke u uvjetima sigurnosti
- donošenje odluke u uvjetima rizika
- donošenje odluke u uvjetima nesigurnosti (Buntak i sur., 2015., str.136)

## 6. Faze donošenja odluke

Postupak odlučivanja i donošenja odluka odvija se kroz nekoliko faza.

1. Identifikacija problema
2. definiranje ciljeva
3. donošenje preliminarne odluke
4. generiranje liste mogućih rješenja
5. procjenjivanje mogućih rješenja
6. odabir rješenja
7. provođenje odluke u praksi
8. praćenje izvršenja odluke

Kao što se može vidjeti iz navedenog redoslijeda, proces donošenja odluke podrazumijeva logične korake u kojoj je svaka stanica osigurana na način da rezultat bude najoptimalnije rješenje. Odlučivanje možemo razumijevati u užem smislu, kada ono obuhvaća sve faze donošenja odluka. Smisao odlučivanja u užem smislu gleda se kroz definiranje ili formuliranje problema, definiranja cilja, donošenja preliminarne odluke, generiranje preliminarnih rješenja i odabir istih. Razlog tome je činjenica da se proces traženja rješenja može praktično svesti na prvih šest faza i završiti na usvojenoj odluci.

Sa druge strane, u širem smislu proces donošenja odluka može obuhvatiti cjelokupan proces odlučivanja, jer problem se ne može u potpunosti definirati sve dok se potpuno ne riješi. U tom smislu, šire shvaćen proces odlučivanja uključuje sve faze i prije i poslije donošenja odluka.

U tom smislu možemo napraviti podjelu na tri faze:

- a) Pripremna faza
- b) Faza realizacije
- c) Faza kontrole realizacije odluke

Pripremna faza predstavlja prvi, a neki kažu i najvažniji korak u odlučivanju. Kako sama riječ kaže u ovoj fazi se priprema proces donošenja odluke. Ova faza počinje prepoznavanjem problema ili potrebe za donošenjem odluke. Da bi se sam problem valjano razumio, a kasnije, donijele dobre odluke, najvažniji sadržaj ove faze, predstavljaju podaci o tematici koja je predmet donošenja odluke, o trenutnom stanju, o dosadašnjoj situaciji na tom planu itd. Što više kvalitetnih informacija prikupimo, to će proces donošenja odluka teći lakše a donesena odluka će biti efektivnija.

Faza realizacije (implementacije) odluke predstavlja konkretno provođenje odluke u smislu stavljanja u funkciju odluke realizacijom određenih aktivnosti. Paralelan proces je i provjeravanje ispravnosti cjelokupnog procesa odlučivanja donesene odluke to jest zamišljenog modela problemske situacije. Tom prilikom nerijetko se uoče odstupanja između stvarne i zamišljene programske situacije, a njih je moguće ukloniti na dva načina. Jedna od mogućnosti je vraćanje na sam početak procesa u okviru odlučivanja u užem smislu, što zahtjeva redefiniranje situacije sa problemom, dok je druga mogućnost vraćanje na neku od faza u procesu odlučivanja u užemu smislu. Fazu realizacije možemo podijeliti i na fazu analize osjetljivosti, korištenje simulacijskih tehnika kao i samu implementaciju.

Kao posljednja faza u procesu odlučivanja, kontrola se provodi paralelno sa provođenjem odluke. Ovisno o trenutku i načinu, kontrola realizacije odluke, može biti:

- naknadna kontrola, koja predstavlja najjednostavniji oblik kontrole, a provodi se kada je realizacija već završena. Cilj ove evaluacije je prikupljanje podataka koji nam mogu koristiti u nekim budućim periodima kada se ukaže prilika da ih primijenimo na nekoj sličnoj situaciji sa problemom
- test-kontrola sastavni je dio rješenja jer se provodi prema unaprijed određenom redoslijedu u pojedinim fazama primjene rješenja
- anticipativna kontrola, odnosi se na testiranje simulacijom i predviđanje daljih mogućih ponašanja procesa dok je realizacija još u toku. Po prirodi stvari, kao eksperimentalna tehnika, ova evaluacija je najteža i teško ju je osmisliti. Ona nerijetko može biti i jako skupa, pa se primjenjuje u situacijama kada su efekti donesene odluke od velikog značaja i potrebno je osigurati provjeru odluke prije nego što stupi na snagu. (Web, 2018.)

## **7. Menadžersko donošenje odluka**

Menadžersko donošenje odluka usko je povezano s načinom vođenja poduzeća. U teoriji i praksi menadžerskog odlučivanja prisutni su brojni načini donošenja odluke odnosno odlučivanja koji se kreću u rasponu između dvije krajnosti. Jednu krajnost predstavlja autokratski stil odlučivanja, dok drugu predstavlja potpuno demokratski stil odlučivanja. Iako se niti jedan od ova dva stila donošenja odluka ne može nazvati najboljim, demokratski stil više je upotrebljavan, naročito u tvrtkama koje karakterizira uporaba visoke tehnologije kao i različitost proizvodnje te decentralizacija organizacijske strukture poduzeća.

### **1. Autokratski stil donošenja odluke**

U ovom slučaju radi se o donošenju odluke kod kojega jedna osoba ima neograničenu vlast i moć u odlučivanju. Ostali zaposleni u poduzeću samo su izvršitelji odluka glavnog menadžera, odnosno direktora koji odlučuje na taj način. Primjena autokratskog stila odlučivanja najčešća je u manjim poduzećima, s manjim brojem zaposlenih. Menadžeri autokrati u poduzećima dizajniraju složeniju organizacijsku strukturu, koja samo formalno egzistira, dok je stvarno u procesu odlučivanja marginalizirana, s obzirom da sve ključne odluke donosi samo jedna osoba (Sikavica i sur., 1999).

### **2. Demokratski stil donošenja odluke**

Demokratski stil donošenja odluke karakterizira uključivanje ne samo nižih razina menadžmenta, nego i suradnika i ostalih zaposlenih u poduzeću. U demokratskom stilu odlučivanja donositelj odluka konzultira suradnike (podređene) prije nego donese svoju odluku (Sikavica i sur., 1999) te stoga ovaj stil zovemo i participacijsko demokratskim stilom donošenja odluka. Stvarni demokratski stil donošenja odluka podrazumijeva: postojanje više razina odlučivanja u poduzeću, stvarnu moć u odlučivanju nižih razina menadžmenta, poštivanje hijerarhije odlučivanja, jasno razgraničavanje odluka po vrstama na više i niže razine menadžmenta i slično.

Papadakis (2003) spominje dva osnovna smjera istraživanja u pogledu uloge menadžera u poslovnom odlučivanju: „determinizam okoline“ i „strateški izbor“. Prva skupina istraživanja temelji se na ideji da je proces donošenja odluka adaptacija na vanjske prilike, prijetnje, ograničenja i ostala obilježja okoline i da menadžer, u skladu s navedenim, ima funkciju da proces odlučivanja prilagodi vanjskim prilikama. S druge strane, model „strateškog izbora“ promatra menadžera kao aktivnog sudionika u poslovnom odlučivanju gdje će veliki utjecaj na ishod procesa poslovnog odlučivanja imati biheviorističke komponente i sklonosti menadžera. Kakav je utjecaj menadžera na oblikovanje konačne strateške odluke ovisi o karakteristikama menadžera kao što su: osobnost, inteligencija, percepcija, motivacija, učenje, procesiranje informacija, stavovi te političke aspiracije. (Babić,2015)

## 8. Upravljačka kontrola

Svaka organizacija ima ciljeve, odnosno teži postizanju određenih stvari. Isto tako posjeduje strategije za postizanje tih ciljeva, koje se razvijaju kroz aktivnost zvanu utvrđivanje strategije. Utvrđivanje strategije nije sustavna aktivnost, jer se strategija mijenja uvijek kad se opaze nove mogućnosti ili opasnosti za postizanje zadanih ciljeva, ili ako se mogućnosti i opasnosti ne pojavljuju u skladu s uobičajenim rasporedom. Proces upravljačke kontrole uzima zadane ciljeve i strategije te nastoji osigurati provedbu strategije u organizaciji. Formalno, upravljačka kontrola se definira kao proces kojim uprava utječe na članove organizacije da organizacijsku strategiju provode djelotvorno.

Riječ kontrola upućuje na aktivnosti kojima se osigurava poslovanje organizacije u skladu s planovima, što je u svakom slučaju i dio upravljačke kontrolne funkcije. Međutim, upravljačka kontrola uključuje i planiranje koje znači odlučivanje o onome što treba napraviti. Organizacija neće znati kako primijeniti strategiju, ako se planovi ne razvijaju u skladu s najboljim načinom za njihovo ostvarenje.

Planovi se u osnovi sastoje od dva dijela: (1) prikaza ciljeva koji znače rezultate koje uprava treba ostvariti u svrhu provedbe strategije i (2) potrebna sredstva za ostvarenje tih ciljeva. Štoviše, uprava ne traži uvijek postizanje planiranih rezultata. Ako postoji bolji postupak od onog planiranog, uprava bi u načelu trebala izabrati takav postupak. Zato je prikaz ciljeva kojim upravljačka kontrola želi osigurati željene rezultate važniji od pozivanja na planirane rezultate. (Anthony, Reece,2004., str.489-490)



## **8.1 Faze upravljačke kontrole**

Veliki dio procesa upravljačke kontrole uključuje neformalnu komunikaciju i međusobno djelovanje. Neformalna komunikacija uključuje bilješke sastanaka, razgovore, pa čak i signale kao što su izrazi lica. Iako su takve informacije od velikog značaja, teško ih je sustavno opisati. Osim navedenih neformalnih aktivnosti, većina organizacija posjeduje i formalan sustav upravljačke kontrole koji se sastoji od sljedećih faza:

1. strateško planiranje
2. budžetiranje
3. mjerenje i izvješćivanje
4. ocjenjivanje

Svaka od navedenih faza vodi prema sljedećoj, vraćajući se u pravilnom zatvorenom krugu.

### **8.1.1 Strateško planiranje**

Strateško planiranje je proces odlučivanja o tome koji će se programi u organizaciji realizirati, kao i aproksimaciju potrebnih sredstava za pojedini program (neke organizacije taj korak nazivaju programiranje ili dugoročno planiranje). Programi su osnovne aktivnosti koje je organizacija naumila obaviti u implementaciji strategija, odabranih u procesu određivanja strategije.

U profitno usmjerenom poduzeću svaki je proizvod ili linija proizvoda program. Postoje također i različiti programi razvoja i istraživanja (jedni sa zadatkom poboljšanja postojećih proizvoda ili procesa, drugi sa zadatkom traženja novih), programi razvoja ljudskih potencija, programi odnosa s javnošću itd. U nekim se organizacijama odluke o programima donose neformalno dok se kod drugih primjenjuje formalni sustav planiranja. (Anthony, Reece, 2004.)

### **8.1.2 Budžetiranje**

Budžetiranje kao i strateško upravljanje je proces planiranja. Osnovnu razliku čini razdoblje promatranja, jer se kod budžetiranja promatra samo sljedeća godina, dok se kod strateškog planiranja promatra nekoliko godina unaprijed. Budžetiranje je kvantitativni, najčešće u novčanim terminima izražen plan koji uobičajeno pokriva razdoblje od godine dana. Većina organizacija posjeduje budžet.

U pripremi budžeta svaki se program transformira u termine koji korespondiraju s odgovornostima menadžera zaduženim za provođenje cijelog ili dijelova tog programa. Premda se planovi originalno izrađuju prema pojedinačnim programima, u procesu budžetiranja oni se prevode u termine centara odgovornosti. Proces razvoja budžeta temelj je pregovaranja između menadžera centara odgovornosti i njegovih nadređenih. Konačan proizvod pregovora je odobreno izvješće o očekivanim prihodima budžetske godine kao i o sredstvima potrebnim svakom centru odgovornosti za ostvarivanje zadanih ciljeva organizacije. (Anthony, Reece,2004.)

### **8.1.3 Mjerenje i izvješćivanje**

Za vrijeme trajanja procesa, bilježe se stvarno potrošena sredstva (npr. troškovi) te stvarno zarađeni prihod. Mjereni podaci o troškovima i zaradama su strukturirani i klasificirani prema programima (npr. prema proizvodima, projektima istraživanja i razvoja itd.) i prema centrima odgovornosti. Podaci klasificirani prema programima služe kao baza budućeg strateškog planiranja, dok se podaci bazirani prema centrima odgovornosti upotrebljavaju kao mjera izvršenja zadanih poslova menadžera centra odgovornosti. Za daljnje potrebe, podaci o stvarnim rezultatima klasificiraju se na način da je moguće izračunati varijancu, to jest napraviti usporedbu s budžetom.

Veza između menadžera i upravljačke kontrole obavlja se računovodstvenim i neračunovodstvenim informacijama. Neke od neračunovodstvenih informacija nastaju unutar poduzeća, a neke opisuju događanja u vanjskom okruženju. Takve informacije, u formi izvješća služe za informiranje menadžera te kao pomoć pri osiguranju ukladenosti djelovanja odvojenih centara odgovornosti.

Izvješća se upotrebljavaju i kao baza za kontrolu. Izvješća o kontroli izrađuju analitičari, koji uspoređuju stvarno i planirano (budžetirano) izvršenje te pokušavaju objasniti razliku (varijancu).

Većina informacija vezanih uz izvršene poslove sažetak je detaljnih informacija nastalih na temelju obavljanja određenih zadataka, kao što su izvršenje ili primanje određenih narudžbi u procesu naručivanja. Sustav kontrole izvršenja takvih pojedinačnih zadataka naziva se kontrola zadataka. Tehnike kontrole različitih zadataka dobro su razvijene, a sve širom upotrebom računala i automatizirane. (Anthony, Reece,2004.)

#### **8.1.4 Ocjenjivanje**

Temeljem formalnih izvješća o kontroli, osobnih zapažanja i drugih neformalnih informacija, menadžeri ocjenjuju što treba, ako je potrebno, poduzeti. Postoje tri tipa akcija. Prvo, moguća je prilagodba tekućih poslova. Naprimjer, referent nabave može tražiti nove izvore opskrbe za materijal čija kvaliteta ne odgovara standardu uzrokujući nepovoljnu varijancu upotrebe materijala. Drugo, moguće je revidirati operativni budžet. Naprimjer, nepredviđeni štrajk prijevoznika može uzrokovati zatvaranje postrojenja, pri čemu je nužno revidiranje prihodnih i rashodnih budžeta, kako bi realno prikazali stanje u novonastalim okolnostima. Treće, moguće je revidirati ili ukinuti programe. Naprimjer, ako se ocijeni da je profit nedovoljan u odnosu na potrebna ulaganja, proizvod može biti ukinut. (Anthony, Reece,2004.)

## 9. Informacije za strateško i upravljačko računovodstvo

Bez obzira na to o kojoj se razini upravljanja radi, pretpostavka racionalnog odlučivanja su informacije. Ako se zna da je temeljni cilj poduzeća uravnotežen rast koji može biti limitiran sigurnošću poslovanja, koja je, prije svega, financijsko ograničenje i determinirana je strukturom financijskih izvještaja, tada je sasvim sigurno da upravljanje i odlučivanje nije moguće zamisliti bez informacija koje se temelje na financijskim izvještajima i koje procesira računovodstvo poduzeća. (Žager i sur., 2016)

Pojam informacije moguće je definirati na različite načine. Moguće je reći da informacija predstavlja obrađene podatke prikazane u takvom obliku koji su pogodni za primaoca i koji imaju značajnu vrijednost u tekućim ili budućim aktivnostima i odlukama. Isto tako, može se reći da je informacija takav podatak (vijest) koji u tijeku privredne aktivnosti donosi nova saznanja koja nam na osnovi postojećih znanja i iskustva govori o promjeni nekog stanja unutar poduzeća ili u okruženju i koji je, prethodno provjeren i analiziran, prikladna osnova za donošenje odluka o utjecaju na daljnji tijek privredne aktivnosti. Sukladno tim definicijama moguće je zaključiti da se u procesu obrade podaci transformiraju u informacije. (Žager i sur., 2016)

Računovodstvene informacije imaju osobitu važnost u situacijama kada se donose odluke. One su ključan element prilikom razmatranja različitih metoda rješavanja problema. Različite se metode razlikuju po svojim troškovima i koristima. Kako bi se odabrala najbolja metoda rješavanja problema, važno je utvrditi troškove i koristi i te dobivene informacije primijeniti prilikom izbora. (Faraguna,2015)

Razvojem tehnologije pospješuje se funkcioniranje računovodstva kao informacijskog sustava te dolazi do razvoja novih pristupa strukturiranju i stvaranju strateških računovodstvenih informacija. Time se potiče kreativnost kod računovođa prilikom zadovoljavanja računovodstvenih potreba menadžera. Razvojem tehnologije računovođa se rasterećuje raznih rutinskih operacija koje je ranije morao obavljati. (Faraguna,2015)

## 10. Globalizacija, poslovno okruženje i upravljačko računovodstvo

Tijekom posljednjih nekoliko desetljeća došlo je do jačanja konkurencije u mnogim industrijama na globalnoj razini. Upravo globalizacija proizvoda, usluga i financijskih tržišta predstavljaju ključne pokretače promjena u upravljačkom računovodstvu u posljednje vrijeme. Tehnološke promjene tijekom posljednjih nekoliko desetljeća značajno su utjecale na upravljačko računovodstvo. Znatna poboljšanja evidentna su u dostupnoj proizvodnoj tehnologiji, pri čemu je posebno važna automatizacija proizvodnje i fleksibilnost proizvodnih sustava. U okviru tehnoloških promjena, važan je i značajan napredak i modernizacija načina distribucije proizvoda i usluga kupaca.

Razvoj informatičke tehnologije omogućio je pripremu sveobuhvatnih podataka budući da je kroz internetske izvore omogućio brže, lakše i jednostavnije prikupljanje potrebnih podataka. Utjecale su na okruženje u kojem djeluje upravljačko računovodstvo, te su imali izravan utjecaj na prikupljanje i širenje informacija potrebnih za upravljanje. Sve veće korištenje sofisticiranih informacijskih sustava poznatih kao planiranje resursa poduzeća (engl. enterprise resource planning;ERP), promijenilo je prirodu obavljanja zadataka upravljačkog računovodstva i ulogu računovodstvene funkcije. Jedna je od novih implikacija na upravljačke računovođe je da se sve veći naglasak stavlja na poslovnu podršku, a ne na rutinsko prikupljanje informacija.

Tradicionalno je upravljačko računovodstvo u velikoj mjeri bilo usmjereno na pružanje financijskih informacija. Međutim, prethodno navedene promjene u okruženju dovode do sve veće važnosti i značaja nefinancijskih informacija u praksi upravljačkog računovodstva, kao na primjer informacije koje se odnose na kupce, kvalitetu proizvoda, zadovoljstvo zaposlenika, problematiku i pitanja zaštite okoliša i ostalo. Stoga danas menadžeri u donošenju odluka koriste i financijske i nefinancijske informacije.

Globalizacija, tehnološke promjene te značajan napredak, modernizacija i dostupnost informacijske tehnologije tijekom posljednjih desetljeća znači znatno širi obuhvat informacija koje su dostupne cijelom poduzeću. Današnji upravljački računovođe usredotočeni su na to da njihova poduzeća kroz raspršene, a opet dovoljno integrirane aktivnosti i menadžere nižih organizacijskih jedinica zajednički djeluju u postizanju ciljeva poduzeća u cjelini. Najvažniji fokus upravljačkog računovodstva i danas je usmjeren na pružanje i korištenje informacija za potrebe odlučivanja i kontrole, ali uz to, danas je fokus i na koordinaciji različitih aktivnosti u poslovanju poduzeća. (Tominac i sur., 2015.)

## Zaključak

Strateško ili strategijsko upravljačko računovodstvo je dio upravljačkog računovodstva, koji se razvio krajem dvadesetog stoljeća. Razvoj ove vrste upravljačkog računovodstva potaknula je potreba da se menadžmentu osiguraju informacije na temelju kojih će moći donositi dugoročne poslovne odluke. Važnost dugoročnih ili strateških poslovnih odluka leži u tome što su one ključ za dugoročnu opstojnost jednog poduzeća. Pored strateških poslovnih odluka, na informacijama koje osigurava strateško upravljačko računovodstvo, temelji se i postavljanje dugoročnih ciljeva te formuliranje i implementiranje najboljih strategija za njihovo postizanje.

Prilikom donošenja strateških poslovnih odluka, postavljanja dugoročnih ciljeva te formuliranja i implementiranja strategije, menadžerima je od izuzetne važnosti posjedovanje neračunovodstvenih informacija te računovodstvenih informacija iz financijskih izvještaja i drugih računovodstvenih izvora. Te informacije menadžmentu omogućuju prikaz cjelokupne slike o poslovanju njegovog poduzeća, na temelju koje može donijeti ispravnu poslovnu odluku i formulirati ispravnu strategiju kojom će istu provesti u praksi. Kako bi menadžment mogao raspolagati tim informacijama, iste mu mora osigurati strateško upravljačko računovodstvo. U tom pogledu, strateškim upravljačkim računovođama na raspolaganju stoji pet vrsta strateških računovodstvenih instrumenata s pripadajućim tehnikama: specifični obračuni, planiranje, kontrola i usporedba rezultata, donošenje strateški orijentiranih poslovnih odluka, računovodstvo kupaca i računovodstvo konkurenata. (Fraguna, 2015)

Može se zaključiti da primjena većeg broja različitih tehnika strateškog upravljačkog računovodstva osigurava pristup različitim informacijama. Opskrbljenost različitim vrstama informacija omogućava bolju spoznaju o poslovanju poduzeća, uočavanje snaga i slabosti te prednosti i nedostataka istoga, realnije postavljanje dugoročnih ciljeva i odabir najboljih strategija kojima će se oni ostvariti. Takav način poslovanja ključan je za osiguranje dugoročne opstojnosti poduzeća, osobito u današnje turbulentno okruženje, kojeg karakteriziraju učestale promjene.

IZJAVA O AUTORSTVU  
I  
SUGLASNOST ZA JAVNU OBJAVU

Završni/diplomski rad isključivo je autorsko djelo studenta koji je isti izradio te student odgovara za istinitost, izvornost i ispravnost teksta rada. U radu se ne smiju koristiti dijelovi tuđih radova (knjiga, članaka, doktorskih disertacija, magistarskih radova, izvora s interneta, i drugih izvora) bez navođenja izvora i autora navedenih radova. Svi dijelovi tuđih radova moraju biti pravilno navedeni i citirani. Dijelovi tuđih radova koji nisu pravilno citirani, smatraju se plagijatom, odnosno nezakonitim prisvajanjem tuđeg znanstvenog ili stručnoga rada. Sukladno navedenom studenti su dužni potpisati izjavu o autorstvu rada.

Ja, Morema Guslov (ime i prezime) pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključivi autor/ica završnog/diplomskog (obrisati nepotrebno) rada pod naslovom Uloga i značaj strategijskog računovodstva u (upisati naslov) te da u navedenom radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova. *u donosiocu poslovnih odluka i upravljanju poduzećem*

Student/ica:  
(upisati ime i prezime)

Morema Guslov  
(vlastoručni potpis)

Sukladno Zakonu o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju završne/diplomske radove sveučilišta su dužna trajno objaviti na javnoj internetskoj bazi sveučilišne knjižnice u sastavu sveučilišta te kopirati u javnu internetsku bazu završnih/diplomskih radova Nacionalne i sveučilišne knjižnice. Završni radovi istovrsnih umjetničkih studija koji se realiziraju kroz umjetnička ostvarenja objavljuju se na odgovarajući način.

Ja, Morema Guslov (ime i prezime) neopozivo izjavljujem da sam suglasan/na s javnom objavom završnog/diplomskog (obrisati nepotrebno) rada pod naslovom Uloga i značaj strategijskog računovodstva (upisati naslov) čiji sam autor/ica. *u donosiocu poslovnih odluka i upravljanju poduzećem*

Student/ica:  
(upisati ime i prezime)

Morema Guslov  
(vlastoručni potpis)

## Literatura

- 1) Anthony, R. N., Reece, J. S., (2004) Računovodstvo – Financijsko i upravljačko računovodstvo, RRiF-plus d.o.o.
- 2) Babić, K., (2015) Analiza utjecaja dugotrajnosti menadžerskog položaja na poslovno odlučivanje , Veleučilište VERN
- 3) Broz Tominac, S., Dragija, M., Hladika, M., Mićin, M., (2015) Upravljačko računovodstvo – studija slučajeva, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
- 4) Buntak, K., Martinčević, I., Sesar, V., (2015) Poslovno upravljanje – zbirka zadataka, II. izdanje, Sveučilište Sjever, Varaždin
- 5) prof. dr. sc. Krešimir Buntak, Ivana Martinčević, univ. spec. oec., Helena Premec mag. oec.: AMORTIZATION AS A COST OF QUALITY, 19th International Symposium of Quality, Plitvička jezera, Croatia, March 21st-23th,2018, ISBN:978-953-8067-10-5
- 6) Cinquini, L. i Tenucci, A. (2007.). Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really „strategy-driven"? Evidence from a survey. MAR 2007 - Cost and Performance in Services and Operations. Trento: MPRA. str. 1. - 28.
- 7) Faraguna, K., (2015) Korištenje strateških računovodstvenih informacija u hrvatskom gospodarstvu, Pula
- 8) Link-elearning.com, Efektivno donošenje odluka, <https://www.link-elearning.com/site/kursevi/lekcija/4696>, rujan 2018
- 9) Mikić, M. et. al. (ur.) (2011.). Ekonomski leksikon. 2. izdanje. Zagreb: Leksikografski zavod Miroslava Krležje i Masmedia
- 10) Riahi-Belkaoui, R.,(2000) Accounting Theory, Business Press, London
- 11) Rogošić, A., Perica, I., (2016) Strateško menadžersko računovodstvo - pregled metoda Ekonomski pregled, 67 (2) 153-176
- 12) Sikavica, P., Bebek, B., Skoko, H. i Tipurić, D. (1999). Poslovno odlučivanje, Zagreb: Masmedia
- 13) Skendrović Lj., Javorović M., (2016) Osnove računovodstva, EFFECTUS – visoka škola za financije i pravo, Zagreb,
- 14) Žager, K., Tušek, B., Mamić-Sačer, I., Sever-Mališ, S., Žager, L., (2016) Računovodstvo 1 – računovodstvo za neračunovođe, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb